

UNIVERSIDAD DE CUENCA



FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS POLÍTICAS Y SOCIALES

CARRERA DE DERECHO

**“SOBERANÍA FISCAL: LA NOCIÓN DE LA CONSTITUCIÓN ECUATORIANA
FRENTE A LOS TRATADOS INTERNACIONALES EN MATERIA TRIBUTARIA.”**

**Monografía previa a la obtención del título
de Abogada de los Tribunales de Justicia
de la República y Licenciada en Ciencias
Políticas y Sociales**

AUTORA:

ANDREA ESTEFANÍA GRANDA IÑIGUEZ

C.I. 0105276893

DIRECTOR:

DR. MARLON TIBERIO TORRES RODAS

C.I. 0301504643

CUENCA - ECUADOR

2017



RESUMEN

Los Estados en el ejercicio de su soberanía fiscal, buscan relacionarse entre sí con la finalidad de ejercer su independencia e igualdad jurídica frente a otros, con el objetivo de lograr una convivencia pacífica dentro de la comunidad internacional e incentivar la integración y solidaridad en las relaciones comerciales que se llegaren a generar.

Este trabajo investigativo, analizará el impacto de la soberanía fiscal y potestad tributaria en la celebración de tratados y convenios internacionales ratificados por el Ecuador. Además, el estudio de los procesos de armonización tributaria ejecutados por el país dentro de la Comunidad Andina y la Unión Europea.

Palabras Clave: Soberanía Fiscal, Potestad Tributaria, Igualdad Jurídica, Armonización, Tratados y Convenios Internacionales, Comunidad Andina, Unión Europea.



ABSTRACT

The states in exercise of their sovereign fiscal expenditures look to relate to one another in order to exercise their independence and judicial parity in front of other states with the objective of creating mutual convenience within the international community and to incentivize and generate commercial integration and solidarity

This investigative work will analyze the impact of fiscal independence and the right of taxation in accordance with international agreements and treaties ratified by Ecuador. In addition, it will study the harmonization of taxation executed by the country within the Andean community and the European Union.

Key words: Sovereignty Fiscal, Right to Tax, Judicial Parity, International Agreements and Treaties, Andean Community, European Union.



ÍNDICE DE CONTENIDO

RESUMEN	2
ABSTRACT	3
CLAÚSULA DE LICENCIA Y AUTORIZACIÓN PARA PUBLICACIÓN EN EL REPOSITORIO INSTITUCIONAL	6
CLAÚSULA DE PROPIEDAD INTELECTUAL	7
DEDICATORIA	8
AGRADECIMIENTO	9
INTRODUCCIÓN	10
CAPÍTULO PRIMERO	12
1. SOBERANÍA FISCAL.....	12
1.1 Soberanía Fiscal.- Principales conceptos, doctrina y marco jurídico	12
1.1.1 Principales conceptos	12
1.1.2 Doctrina	15
1.1.3 Marco Jurídico	16
1.2 Potestad Tributaria.- Principales conceptos, doctrina y marco jurídico	19
1.2.1 Principales conceptos	19
1.2.2 Doctrina	21
1.2.3 Marco Jurídico	23
CAPÍTULO SEGUNDO	27
2. CONFLICTOS RELACIONADOS CON LA SOBERANÍA FISCAL.....	27
2.1 Características de la doble imposición internacional	27
2.2 Armonización tributaria entre naciones y marco internacional	29
2.3 Probabilidad del establecimiento de un régimen jurídico tributario internacional o comunitario	32



CAPÍTULO TERCERO	37
3. TRATADOS O CONVENIOS INTERNACIONALES EFECTUADOS POR EL PAÍS EN LA ACTUALIDAD.....	37
3.1 Análisis de tratados internacionales, de la Comunidad Andina de Naciones que tienden a una armonización tributaria regional.....	37
3.1.1 Decisión 578: Régimen para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal.....	39
3.1.2 Decisión 599: Armonización de Aspectos Sustanciales y Procedimentales de los Impuestos Tipo Valor Agregado.....	43
3.1.3 Decisión 600: Armonización de los Impuestos Tipo Selectivo al Consumo ...	51
3.1.4 Decisión 635: Modificación a las Decisiones 599 y 600 relativas a la Armonización de Aspectos Sustanciales y Procedimentales de los Impuestos Tipo Valor Agregado y Armonización de los Impuestos Tipo Selectivo al Consumo	53
3.2 Tratado Comercial Multipartes Ecuador – Unión Europea	53
3.3 Aplicación de la soberanía fiscal y potestad tributaria en los convenios internacionales	59
CONCLUSIONES	61
BIBLIOGRAFÍA	63



CLAÚSULA DE LICENCIA Y AUTORIZACIÓN PARA PUBLICACIÓN EN EL REPOSITORIO INSTITUCIONAL



Universidad de Cuenca

Cláusula de Licencia y Autorización para Publicación en el Repositorio Institucional

ANDREA ESTEFANÍA GRANDA IÑIGUEZ, en calidad de autora y titular de los derechos morales y patrimoniales de la Monografía "SOBERANÍA FISCAL: LA NOCIÓN DE LA CONSTITUCIÓN ECUATORIANA FRENTE A LOS TRATADOS INTERNACIONALES EN MATERIA TRIBUTARIA", de conformidad con el Art. 114 del CÓDIGO ORGÁNICO DE LA ECONOMÍA SOCIAL DE LOS CONOCIMIENTOS, CREATIVIDAD E INNOVACIÓN reconozco a favor de la Universidad de Cuenca una licencia gratuita, intransferible y no exclusiva para el uso no comercial de la obra, con fines estrictamente académicos.

Asimismo, autorizo a la Universidad de Cuenca para que realice la publicación de este trabajo de titulación en el Repositorio Institucional, de conformidad a lo dispuesto en el Art. 144 de la Ley Orgánica de Educación Superior.

Cuenca, Octubre del 2017

Andrea Estefanía Granda Iñiguez

C.I: 0105276893



CLAÚSULA DE PROPIEDAD INTELECTUAL



Universidad de Cuenca
Cláusula de Propiedad Intelectual

ANDREA ESTEFANÍA GRANDA IÑIGUEZ, autora de la Monografía "SOBERANÍA FISCAL: LA NOCIÓN DE LA CONSTITUCIÓN ECUATORIANA FRENTE A LOS TRATADOS INTERNACIONALES EN MATERIA TRIBUTARIA", certifico que todas las ideas, opiniones y contenidos expuestos en la presente investigación son de exclusiva responsabilidad de su autora.

Cuenca, Octubre del 2017

Andrea Estefanía Granda Iñiguez

C.I: 0105276893



DEDICATORIA

Primero, a Dios y a la vida por permitirme lograr esta meta.

A mi papá Adolfo, por el ejemplo y el apoyo incondicional que siempre me ha brindado. A mi mamá Alicia, por la asistencia dedicada y por ser mi modelo a seguir en la vida. A mi hermano Alan, por ser mi guía y darme fuerzas para continuar.



AGRADECIMIENTO

Un profundo agradecimiento a mi director de monografía, el Dr. Tiberio Torres Rodas, por su esfuerzo, paciencia y apoyo, para la realización de este trabajo y por impartirme valiosos conocimientos, valores morales y motivación en estos años de estudio.

A la Universidad de Cuenca y a mis maestros de la Facultad de Jurisprudencia, por haberme instruido en mi carrera universitaria con sabiduría y dedicación.

A mis padres, a mi familia y a mis amigos por acompañarme y apoyarme en esta etapa de mi vida.



INTRODUCCIÓN

La Soberanía Fiscal es la facultad que tiene un Estado para establecer un sistema impositivo dentro de su ámbito territorial, logrando una estabilidad económica, social y una adecuada redistribución de la riqueza nacional, a través de la generación de tributos encaminados primordialmente a solventar las necesidades básicas y el gasto público de un país.

De lo dicho, los Estados en el ejercicio de su Soberanía Fiscal realizan negociaciones de índole económica y fiscal, para lo cual consideran necesario celebrar tratados y convenios internacionales, con el objeto de evitar las distorsiones que se puedan llegar a generar en el mercado común. En este sentido, uno de los mecanismos clave para la solución de conflictos dentro de la comunidad internacional es la armonización de políticas tributarias, para incentivar la integración económica internacional.

Para un mayor entendimiento del presente trabajo investigativo que abarca los distintos tratados y convenios internacionales celebrados por el Ecuador en concordancia con la Constitución de la República, esta monografía se divide en tres capítulos.

El Primer Capítulo, contiene de manera general un estudio sobre la Soberanía Fiscal y Potestad Tributaria desde una perspectiva constitucional, entendiendo a estas ramas como la facultad que tiene un país para crear, modificar, extinguir tributos y para relacionarse con otros Estados.

El Segundo Capítulo, se refiere a los conflictos que se generan dentro de la comunidad internacional en consecuencia del ejercicio de la Soberanía Fiscal de los países; y también a los posibles mecanismos de solución que establece el derecho internacional tributario como la Armonización Tributaria.



El Tercer Capítulo, aborda a los tratados internacionales que tienden a una armonización tributaria regional celebrados por el Ecuador y la Comunidad Andina, así como también al Tratado Comercial Multipartes celebrado por el Ecuador y la Unión Europea.



CAPÍTULO PRIMERO

1. SOBERANÍA FISCAL

1.1 Soberanía Fiscal.- Principales conceptos, doctrina y marco jurídico

1.1.1 Principales conceptos

La Paz de Westfalia de 1648, fue un hito trascendental en el mundo jurídico internacional, por cuanto fue el primer instrumento que reconoció el principio de igualdad jurídica de los estados, mismo que consiste en el reconocimiento recíproco de estos, como entes soberanos con un poder independiente, sin sumisión.

A partir de allí, se reconoce también el nacimiento del sistema de coordinación dentro de la comunidad internacional, sobre el cual los estados se adhieren ineludiblemente a las normas internacionales que rigen su actuar. Respecto a esto último cabe indicar que las mencionadas normas son creadas, aplicadas y controladas por los Estados que conforman la comunidad internacional.

En el contexto ecuatoriano el principio de igualdad jurídica ya se reconocía ambiguamente en la Constitución de 1830, en sus artículos 3 y 4 que indicaban lo siguiente:

Artículo 3.- El Estado del Ecuador concurrirá con igual representación a la formación de un Colegio de Plenipotenciarios de todos los Estados, cuyo objeto sea establecer el Gobierno general de la Nación y sus atribuciones, y fijar por una ley fundamental los límites, mutuas obligaciones, derechos y relaciones nacionales de todos los Estados de la Unión.

Artículo 4.- El Gobierno del Estado del Ecuador admitirá y establecerá relaciones con otros gobiernos amigos de Colombia, celebrando con ellos tratados de amistad y comercio. (Constitución de la República, 1830)

Como se ve, el Ecuador al ser una República naciente, no solo debía reconocer su autonomía, sino la de los otros países que igualmente para aquella época se habían



declarado como soberanos. En la actualidad, la Constitución de Montecristi reconoce expresamente el principio de igualdad jurídica, en el numeral 1 del artículo 416 que señala:

Las relaciones del Ecuador con la comunidad internacional responderán a los intereses del pueblo ecuatoriano, al que le rendirán cuenta sus responsables y ejecutores, y en consecuencia:

1. Proclama la independencia e igualdad jurídica de los Estados, la convivencia pacífica y la autodeterminación de los pueblos, así como la cooperación, la integración y la solidaridad. (Constitución de la República del Ecuador, 2008)

Ahora bien, para adentrarnos al tema de investigación, es necesario remitirnos de manera general a algunos conceptos de soberanía.

Según el Constitucionalista ecuatoriano Julio César Trujillo:

La soberanía significa dos cosas: la primera es la fuente primigenia del poder (cuya génesis está en el pueblo); y la segunda, que se expresa como cualidad del Estado, que significa que no está sujeto a ninguna autoridad superior. (Trujillo, 1994, pág. 62)

En el mismo sentido, Manuel Díez de Velasco Vallejo, acerca de la soberanía expresa:

La soberanía se manifiesta y concretiza en un doble sentido. El primero, hacia el exterior de los límites nacionales del Estado, la soberanía se exterioriza por una verdadera libertad de decisión el ejercicio de sus relaciones internacionales; el segundo, la soberanía tiene su proyección también hacia el interior, a base de la plenitud que posee el Estado soberano de la jurisdicción para regular todo lo que hace referencia a su territorio, su población y a los más variados aspectos de su vida social, sin que se produzca la intromisión en los poderes internos por el gobierno de terceros estados. (Velasco, 1998, pág. 196)



De lo citado, se puede deducir que la soberanía es la capacidad que tiene un Estado para autogobernarse, sin someterse al arbitrio de otro Estado u organismo. La soberanía es sinónimo de independencia y su titular es el pueblo.

Una vez expresado lo que significa soberanía de manera general, nos referiremos a algunos conceptos de Soberanía Fiscal.

El tratadista Ottar Bühler señala:

La soberanía no posee dentro del derecho tributario un significado diferente del que tiene en otras ramas jurídicas, que se traduce en la facultad total y exclusiva de un Estado para desarrollar a través de la propia voluntad manifestada frente al resto de estados, la competencia única que le asiste para realizar actos legislativos, ejecutivos y judiciales dentro de su ámbito de poder territorial. (Buhler, 1968, pág. 173)

Además, Guillermo Teijeiro manifiesta:

La soberanía como poder impositivo prevalece sobre cualquier otro tipo de poder y se desarrolla dentro del marco territorial de cada país constituido dentro de su normativa estatal y por su parte la soberanía está destinada a desenvolverse dentro del ámbito de la comunidad internacional. (Teijeiro G. , 2003, pág. 710)

Por su parte, Alegría Borrás habla de Soberanía Fiscal como:

Un producto de la manifestación de la soberanía; la primera se manifiesta en el poder que ostenta un Estado para dictar un sistema de impuestos, ya sea por la legislativa o reglamentaria, poseyendo en todo caso autonomía técnica en relación con los sistemas susceptibles de entrar en concurrencia con él; esta soberanía la ejerce dentro de su territorio. (Borrás, 1974, pág. 3)

La Soberanía Fiscal, es entonces la facultad que tiene un Estado para establecer impuestos mediante acto normativo, dentro de sus límites territoriales sobre personas



naturales o jurídicas y su capacidad de relacionarse con otros Estados, para formar parte de la comunidad internacional.

1.1.2 Doctrina

Ramiro Borja y Borja establece que: “Precisamente por su Soberanía el Estado es en lo internacional persona y no sólo persona, sino sujeto de derecho”. (Borja, 1979, pág. 377)

Juan F. Jaramillo Salgado, sostiene que:

La soberanía, tradicionalmente concebida como un concepto unitario, se ha de enfocar desde tres premisas para entender las implicaciones de la imposición desde el derecho internacional: la soberanía personal, la soberanía territorial, y la soberanía funcional. La primera es la que el Estado tiene sobre todas las personas y abarca la potestad de imponer normas y regular las actividades de los particulares estableciendo las consecuencias legales de su conducta; la segunda comprende el poder del Estado de ejercer autoridad suprema sobre las personas y las cosas dentro del territorio; la tercera se trata de un nuevo concepto que busca explicar el dominio del Estado sin referencia a un territorio determinado. (Salgado, 2002, pág. 61)

Desde la premisa establecida en líneas anteriores, la Soberanía Fiscal surge desde una perspectiva relacionada con el estado de derecho, como una organización política, de territorio y órganos de gobierno propios, por tanto para dictar un sistema impositivo el Estado debe regirse a sus límites territoriales, mediante su actuación directa y exclusiva sobre su propio territorio ejerciendo sus facultades jurisdiccionales, por cuánto toda forma de imposición regirá dentro del mismo.

Siendo así, que dentro de la esfera internacional los Estados se relacionan entre sí como entes soberanos sujetos a derechos y obligaciones, según los distintos acuerdos que se vayan realizando entre ellos dentro de la comunidad internacional, respetando sus límites territoriales y lo que su ordenamiento jurídico establezca, de manera en que



un país podrá acoger hechos fiscales de acuerdo a lo que mande su Carta Magna y entendiendo la relación generada entre el soberano y el sujeto fiscal pasivo en cuanto a lo establecido en el régimen impositivo adoptado, dando como resultado la obligación tributaria como tal, este poder impositivo se encuentra ligado a la independencia del Estado, siendo que los estados al convivir dentro de un ordenamiento estatal e internacional, establecen un sistema impositivo sin exceder el ejercicio de su jurisdicción.

1.1.3 Marco Jurídico

Se define a la soberanía como el poder y la facultad que posee cada Estado para ejercer autoridad sobre su territorio, su población y ante otros estados. Por lo tanto para adentrarnos en el tema de la Soberanía Fiscal, me remitiré a las normas constitucionales de nuestra Carta Magna.

El artículo 1 de la Constitución de la República del Ecuador señala:

El Ecuador es un Estado constitucional de derechos y justicia social, democrático, soberano, independiente, unitario, intercultural, plurinacional y laico. Se organiza en forma de república y se gobierna de manera descentralizada.

La soberanía radica en el pueblo, cuya voluntad es el fundamento de la autoridad, y se ejerce a través de órganos de poder público y de las formas de participación directa previstas en la Constitución. (Constitución de la República del Ecuador, 2008)

De lo citado anteriormente, se establece que el Ecuador tiene características independientes y soberanas, para la creación e imposición de contribuciones de carácter pecuniario conforme lo establece la ley, en el ejercicio de esta soberanía se desprende la Soberanía Fiscal que es el medio por el cual el Estado mantiene una relación directa entre los contribuyentes y la administración tributaria; y una relación



entre la administración tributaria del Estado con los demás países de los cuales es signatario de Tratados y Convenios Internacionales.

Siendo así, el artículo 416 de nuestra Constitución establece:

Las relaciones del Ecuador con la comunidad internacional responderán a los intereses del pueblo ecuatoriano, al que le rendirán cuenta sus responsables y ejecutores, y en consecuencia:

1.- Proclama la independencia e igualdad jurídica de los Estados la convivencia pacífica y la autodeterminación de los pueblos, así como la cooperación, la integración y la solidaridad.

9.- Reconoce al derecho internacional como norma de conducta, y demanda la democratización de los organismos internacionales y la equitativa participación de los Estados al interior de éstos.

10.- Promueve la conformación de un orden global multipolar con la participación activa de bloques económicos y políticos regionales, y el fortalecimiento de las relaciones horizontales para la construcción de un mundo justo, democrático, solidario, diverso y cultural.

12.- Fomenta un nuevo sistema de comercio e inversión entre los Estados que se sustente en la justicia, la solidaridad, la complementariedad, la creación de mecanismos de control internacional a las corporaciones multinacionales y el establecimiento de un sistema financiero internacional, justo transparente y equitativo. Rechaza que controversias con empresas privadas extranjeras se conviertan en conflictos entre Estados.” (Constitución de la República del Ecuador, 2008)

De la norma constitucional mencionada, se puede establecer que nuestro país para mantener una relación pacífica con los demás estados, debe conservar como norma de conducta una participación activa, así como también la existencia de un sistema de comercio e inversión entre Estados, lo cual permitirá un desarrollo equitativo, una



participación directa de los mismos, siendo el objetivo de esta, la consolidación de estados equilibrados, democráticos y culturales, para mantener un sistema financiero internacional transparente y ecuaníme mediante elementos de control internacional, evitando de esta manera que existan conflictos entre estados, conservando la independencia e igualdad.

De esta manera los Acuerdos y Tratados Internacionales ratificados por el Ecuador se sujetarán a lo establecido en la Constitución, lo cual garantizará que no se transgreda normas en ella establecidas; por cuanto la aplicación de lo normado en los Instrumentos Internacionales no menoscabará los derechos ni los avances del país.

Ahora bien, el artículo 284 indica que:

La política económica tendrá los siguientes objetivos:

- 1.- Asegurar una adecuada distribución del ingreso y de la riqueza nacional.
- 2.- Incentivar la producción nacional, la productividad y competitividad sistémica, la acumulación del conocimiento científico y tecnológico, la inserción estratégica en la economía mundial y las actividades productivas complementarias en la integración regional. (Constitución de la República del Ecuador, 2008)

Así que, según la adecuada distribución del ingreso y la riqueza que se genere en el país, se mantiene una relación entre la población y el ingreso nacional generado de los diferentes sistemas de producción, en este sentido los poderes públicos tienen como deber la satisfacción de las necesidades de la comunidad. Para lo cual es necesaria la inserción del Ecuador dentro de la economía internacional, el crecimiento tecnológico y las diferentes formas de comercio.

Finalmente, de acuerdo a lo dispuesto en nuestra Carta Magna y en la ley, el propósito del Estado en el ejercicio de su Soberanía Fiscal, radica en los planes redistributivos y de inversión que se manejen dentro del país, siendo la finalidad principal la estabilidad económica, social y una adecuada redistribución de la riqueza nacional.



1.2 Potestad Tributaria.- Principales conceptos, doctrina y marco jurídico

1.2.1 Principales conceptos

La Potestad Tributaria, es un atributo de la soberanía, es la facultad que tiene el Estado para la creación de tributos y puede ser ejercida únicamente dentro de los lineamientos constitucionales y legales de cada país, respecto a personas o bienes que se encuentran bajo su jurisdicción, valiéndose de mecanismos de coacción propios de la administración pública.

Siendo así, Héctor Belisario Villegas define a la Potestad Tributaria:

Es la facultad que tiene el Estado de crear, modificar o suprimir unilateralmente tributos. La creación obliga al pago por las personas sometidas a su competencia. Implica, por tanto, la facultad de generar normas mediante las cuales el Estado puede compeler a las personas para que le entreguen una porción de sus rentas o patrimonios para atender las necesidades públicas. (Villegas H. B., 2002, pág. 253)

Con relación al concepto indicado en líneas anteriores, el Estado en el ejercicio de esta facultad, tiene la posibilidad de dictar normas generadoras de contribuciones, de manera en que las personas como sujetos de derechos y deberes, deben acogerse de manera obligatoria.

En el mismo sentido, Plazas Vega expresa que:

El Poder Tributario es una de las manifestaciones del poder financiero, entendido este último como la facultad de expedir normas relacionadas con la actividad financiera del Estado, se entiende la facultad de crear tributos cuyo ejercicio, por regla general, es de la rama legislativa del poder público y que, como tal, se concreta específicamente en la creación de derecho positivo en materia tributaria, sujeto a los precisos lineamientos constitucionales. (Vega, 2001, pág. 8)



Por lo que se refiere al poder financiero dentro del marco de la Potestad Tributaria, hacemos alusión a la actividad financiera propia de cada Estado, siendo que se buscan medios económicos para la satisfacción de necesidades colectivas, tanto como para la prestación de servicios públicos, para lo que se hace necesario la creación de tributos. Por cuanto la facultad de creación de los mismos, debe ejercerse cuidadosamente, teniendo como premisa fundamental, el principio *nullum tributum sine lege*, esto significa que no existirá un tributo si no se encuentra consagrado de forma expresa en la Ley.

Ahora bien, en este aspecto existe la necesidad de incluir al territorio en cuanto a la aplicación de normas sobre las cuales versen los tributos, pues el Estado para gestionar las recaudaciones referentes a estos, debe remitirse al alcance de su poder tributario.

Para lo cual, nos remitiremos a lo que establece José Vicente Troya Jaramillo: “La Potestad Tributaria tiene como una de sus características la territorialidad en el sentido de que la misma no puede alcanzar a aquellas personas cuyas rentas, patrimonios o actividades quedan fuera de la efectiva competencia del Estado.”

En el mismo sentido, el autor sostiene que: “La potestad tributaria o soberanía fiscal puede gravar a hechos generadores ocurridos dentro de su territorio, aunque los titulares de los mismos, residan o se encuentren domiciliados en el extranjero.” (Troya, 1986, pág. 3)

De lo anterior, el Estado en el alcance de su poder impositivo, se manifiesta a través de la administración tributaria de cada país, y establece un sistema de ingresos de naturaleza pública, a través de los cuáles los ciudadanos tienen el derecho de exigir que se respeten los principios formales y materiales a los que se encuentran sujetos constitucionalmente, de acuerdo a cada ordenamiento jurídico.

Para finalizar, la Potestad Tributaria, es la que permite a un Estado la generación de contribuciones, mediante órganos legislativos y las distintas formas en que se encuentre organizado, manteniéndose dentro de sus límites constitucionales y



territoriales y generando mecanismos de coacción, manejo y distribución de la riqueza, teniendo como fin la satisfacción de las necesidades de un país.

1.2.2 Doctrina

La Potestad Tributaria, al ser originaria de la soberanía, mantiene ciertos límites y atributos, a los cuales nos referiremos en líneas siguientes.

Cesar Montaña Galarza, establece que:

Entre los atributos del Poder Tributario, podemos citar:

1. Es permanente, ya que constituye la esencia misma de una organización estatal, además es una derivación de la soberanía, por lo que solo podrá extinguirse vía destrucción del Estado;
2. Es irrenunciable, por ser esencial al Estado, ya que sin el poder tributario estaría despojado de los medios necesarios para la subsistencia;
3. Es indelegable, entendida esta característica en la imposibilidad de confiar a otro Estado su poder tributario. (Montaña, Manual de derecho tributario internacional, 2006, pág. 77)

Según lo indicado anteriormente, el Estado en el ejercicio de su Potestad Tributaria impone de manera coactiva contribuciones pecuniarias mediante normas jurídicas y ejecuta la administración de recursos, conformándose de esta manera la función tributaria en cuanto a determinación, fiscalización y recaudación de tributos.

Sin embargo debemos entender que para una correcta administración, el Estado está en la posibilidad de delegar su Potestad Tributaria a determinadas instituciones públicas, encargadas de la gestión de la legislación tributaria.

Por otro lado en el ejercicio y límites del Poder Tributario, nos referiremos a la opinión de Juan Martin Queralt:

- a) Las directamente derivadas del texto constitucional y que se refieren a la materia tributaria;



- b) Aquellas basadas en los principios generales que rigen la aplicación del ordenamiento interno, tanto en el tiempo como en el espacio;
- c) Las que son derivadas de la pertenencia del Estado a la comunidad internacional, hablamos entonces de los tratados internacionales. (Queralt, 2001, pág. 149)

De lo expuesto, al mantener el Estado la facultad de crear tributos, debe respetar las disposiciones establecidas en la Constitución y demás leyes que versen acerca de la creación y aplicación de contribuciones, así como también los organismos creados para el efecto.

Siendo así, que el Estado para formar parte de la comunidad internacional de naciones, debe tomar en cuenta los tratados internacionales de los cuáles forme parte, respetando los principios del derecho internacional como el *pacta sunt servanda* (lo pactado obliga) o el *bona fide* (la buena fe), pues un país al realizar pactos o convenios con otros países, debe respetar lo establecido, de manera que se pueda mantener relaciones de paz y benéficas para cada Estado como entes soberanos e independientes.

En este sentido, Fernando Sainz de Bujanda indica que: “La doctrina encaminada a robustecer la potestad tributaria del Estado está al servicio de una tesis política y económica radicalmente contraria: la conveniencia de proteger a los Estados económicamente débiles, frente a las grandes potencias y frente al capitalismo internacional.” (Bujanda, 1962, pág. 471)

Finalmente, la Potestad Tributaria al ser originaria de la soberanía permite que un Estado sea completamente independiente en cuanto a la disposición de obligaciones tributarias para con sus ciudadanos, esto en la consecución de sus fines y encaminado a su desarrollo social, económico, tecnológico e incluso político.



1.2.3 Marco Jurídico

La Potestad Tributaria, es la facultad que tiene un Estado de crear, modificar, derogar y suprimir tributos, misma facultad que en algunos casos es otorgada de manera desconcentrada a diferentes niveles de gobierno o instituciones estatales, al encontrarse el Estado revestido por esta Potestad Tributaria, notamos que la misma no es ilimitada y que estos límites se encuentran establecidos en la Constitución de cada país.

El Ecuador por su parte, establece la desconcentración y límites del Poder Tributario en su Carta Magna, de manera que el artículo 300 de la Constitución de la República indica:

El régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos.

La política tributaria promoverá la redistribución y estimulará el empleo, la producción de bienes y servicios y conductas ecológicas, sociales y económicamente responsables. (Constitución de la República del Ecuador, 2008)

En este sentido, la Constitución de la República ha fijado principios bajo los cuales el sistema tributario debe mantenerse, siendo así que los ciudadanos tenemos el deber de contribuir en el financiamiento de los gastos públicos mediante el pago de impuestos, de acuerdo a las normas establecidas en el régimen tributario estatal las cuales son de carácter general (característica habitual en la ley), y que por lo tanto alcanzan a toda persona natural y jurídica.

Conforme el artículo 301 de nuestra Carta Magna establece que:

Solo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos. Solo por acto normativo de órgano competente se podrán establecer,



modificar, exonerar y extinguir tasas y contribuciones. Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley. (Constitución de la República del Ecuador, 2008)

De esta manera, el Estado en el ejercicio de su Potestad Tributaria está llamado a la creación de tributos, valiéndose de un sistema normativo que debe estar apegado a lo que dicta la Constitución, de manera en que la competencia administrativa tributaria es una potestad otorgada por la ley a cierta autoridad o institución, para conocer y resolver asuntos de carácter tributario.

Dicho lo anterior, el artículo 242 de la Constitución hace referencia a la organización territorial:

El Estado se organiza territorialmente en regiones, provincias, cantones y parroquias rurales. Por razones de conservación ambiental, étnico–culturales o de población podrán constituirse regímenes especiales.

Los distritos metropolitanos autónomos, la provincia de Galápagos y las circunscripciones territoriales indígenas territoriales indígenas y pluriculturales serán regímenes especiales. (Constitución de la República del Ecuador, 2008)

Siendo así, que el Artículo 238 del mismo cuerpo normativo, hace referencia a los GADS:

Los gobiernos autónomos descentralizados gozarán de autonomía política, administrativa y financiera, y se regirán por los principios de solidaridad, subsidiaridad, equidad interterritorial, integración y participación ciudadana. En ningún caso el ejercicio de la autonomía permitirá la secesión del territorio nacional.

Constituyen gobiernos autónomos descentralizados las juntas parroquiales rurales, los concejos metropolitanos, los concejos provinciales y los concejos regionales. (Constitución de la República del Ecuador, 2008)



Esto indica que el Estado para un correcto manejo del sistema tributario interno, se maneja a través de los Gobiernos Autónomos Descentralizados e Instituciones del Sector Público, quienes al mantener competencias delegadas por la Constitución, mantienen la responsabilidad de la recaudación de impuestos, para la consecución de fines estatales, por cuánto existen también obligaciones, conforme lo indicaremos adelante.

Los siguientes artículos de nuestra Carta Magna establecen que:

Artículo 226.- Las instituciones del Estado, sus organismos, dependencias, las servidoras o servidores públicos y las personas que actúen en virtud de una potestad estatal ejercerán solamente las competencias y facultades que les sean atribuidas en la Constitución y la ley. Tendrán el deber de coordinar acciones para el cumplimiento de sus fines y hacer efectivo el goce y ejercicio de los derechos reconocidos en la Constitución.” (Constitución de la República del Ecuador, 2008)

Artículo 260.- El ejercicio de las competencias exclusivas no excluirá el ejercicio concurrente de la gestión en la prestación de servicios públicos y actividades de colaboración y complementariedad entre los distintos niveles de gobierno. (Constitución de la República del Ecuador, 2008)

Artículo 261.- El Estado central tendrá competencias exclusivas sobre:

5.- Las políticas económica, tributaria, aduanera, arancelaria; fiscal y monetaria; comercio exterior y endeudamiento. (Constitución de la República del Ecuador, 2008)

Artículo 276.- El régimen de desarrollo tendrá los siguientes objetivos:

2.- Construir un sistema económico, justo, democrático, productivo, solidario y sostenible basado en la distribución igualitaria de los beneficios del desarrollo, de los medios de producción y en la generación de trabajo digno y estable. (Constitución de la República del Ecuador, 2008)



Todas estas disposiciones se relacionan con el hecho de que el Estado en el ejercicio de su Potestad Tributaria, debe garantizar un sistema económico justo mediante una adecuada distribución del desarrollo, medios de producción y por lo tanto una adecuada distribución de la riqueza, esto se verifica en el funcionamiento de servicios públicos, para hacer efectivo el goce de los derechos y garantías establecidos en la Constitución, siendo que su finalidad es el bien común.



CAPÍTULO SEGUNDO

2. CONFLICTOS RELACIONADOS CON LA SOBERANÍA FISCAL

2.1 Características de la doble imposición internacional

El fenómeno de la Doble Imposición Internacional, acarrea un grave problema para el comercio y las inversiones internacionales, pues existen intereses contrapuestos de dos o más países que observan diferentes criterios de atribución de potestad tributaria.

Al hablar de la Doble Imposición Internacional, se despliegan distintos ámbitos, siendo así que existe la doble imposición económica y la doble imposición jurídica. La primera se produce cuando existe un impuesto sobre el mismo ingreso a sujetos económicamente similares (sociedad y socio), originándose diferentes gravámenes a un mismo hecho generador. La segunda en cambio es el resultado del conflicto que se ocasiona entre sistemas tributarios diferentes, en donde se trata del mismo objeto y sujeto fiscal, conforme lo estudiaremos posteriormente.

Siendo así, un Estado al formar parte de la comunidad internacional, genera relaciones económicas internacionales con otros países. El problema surge cuando estas relaciones internacionales producen conflictos en el ejercicio de la potestad tributaria, uno de los factores más comunes nace al existir diferentes grados de desarrollo de los países, pues dentro del marco internacional se puede verificar la existencia de Estados exportadores de capital y por lo tanto con un alto grado de industrialización y países en cambio importadores de capital y productores de materias primas.

De manera que, en el ámbito tributario los primeros han optado por gravar impuestos en el lugar de origen de los capitales y los segundos en el lugar donde se explotan estos capitales y por tanto donde se produce la materia prima, de esta manera se configura el conflicto y se genera la Doble Imposición. Por lo tanto, una misma persona se encontraría sujeta por el mismo objeto y durante el mismo tiempo a igual impuesto, en lugares diferentes.



Dicho de otra forma, Guillermo Teijeiro indica que la Doble Imposición Internacional “significa la aplicación por parte de dos o más Estados de tributos comparables sobre un mismo contribuyente, con respecto al mismo concepto por idéntico período”. (Teijeiro G. O., 2002, pág. 61)

Hay que mencionar, además que para que se configure este fenómeno es necesaria la existencia de los siguientes requisitos:

- Identidad del sujeto gravado.- La persona natural o jurídica titular de la capacidad económica, debe ser la misma.
- Identidad de hecho imponible.- El presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la Ley para configurar un tributo debe ser el mismo, aunque en algunos casos su denominación sea distinta.
- Identidad temporal.- El gravamen generado por legislaciones distintas, debe ser simultáneo, debe existir un mismo período de tiempo impositivo.
- Diversidad de sujetos fiscales.- La existencia de autoridades fiscales diferentes, ya sean autoridades en el orden internacional o en su caso Estados dotados con esta facultad.

Según lo indicado anteriormente, se puede colegir que para que se genere este fenómeno es necesario que exista un conflicto entre Estados (titulares de soberanía fiscal), sin embargo excepcionalmente algunos organismos internacionales pueden formar parte de estas relaciones económicas, siempre y cuando se les haya atribuido por los Estados competencias en el ámbito tributario. Por otro lado, podemos indicar también que la Doble Imposición Internacional, puede ser total o parcial, de manera que puede afectar íntegramente al hecho generador o únicamente a una parte.

Finalmente, Roy Rohatgi indica criterios mediante los cuales la Doble Imposición Internacional se puede llegar a generar, expresando que:

Se pueden generar conflictos relacionados con los factores conectores, tales como:



- Conflictos Fuente-Fuente: dos o más países consideran que el mismo ingreso del contribuyente tiene la fuente en sus países.
 - Conflictos Residencia-Residencia: dos o más países consideran al mismo contribuyente como residente en sus países.
 - Conflictos Residencia-Fuente: el mismo ingreso es gravado dos veces, primero por el país donde se aplican las “reglas de la fuente”, y luego en el país donde el contribuyente reside bajo las “reglas de la residencia”.
 - Conflictos derivados de la caracterización del ingreso: dos Estados caracterizan o clasifican el mismo ingreso o capital de manera diferente, y por lo tanto, aplican diferentes reglas fiscales.
 - Desigualdad de los sistemas fiscales: los sistemas fiscales tienen diferentes reglas para valorar, definir el ingreso gravable o calcular los impuestos.
- (Rohatgi, 2008, pág. 32)

Entonces, para que se genere este fenómeno deben existir factores conectores, los cuales nacen cuando existe una obligación fiscal, pues un Estado puede gravar un impuesto únicamente cuando existe una persona (sujeto de impuestos) y un objeto de impuestos (hecho generador), de ello se derivan ciertos criterios que manejan los Estados y conforme los cuales se genera la Doble Imposición Internacional, entre ellos tenemos el criterio de la fuente que se refiere al lugar donde se considera que existe el hecho generador que produce ingresos, este criterio se encuentra dentro del sistema tributario interno de cada país o en los tratados o acuerdos que se realicen con otros Estados, por otro lado tenemos al criterio de la residencia que maneja dos clases de sujetos fiscales, los no residentes que se obligan sobre sus ingresos y ganancias dentro del país y los residentes que en cambio se obligan sobre sus ingresos mundiales.

2.2 Armonización tributaria entre naciones y marco internacional

Los países en el ejercicio de su soberanía fiscal, manejan un régimen tributario interno y al interrelacionarse entre sí, con el fin de realizar acuerdos económicos se generan conflictos en el ámbito fiscal. De lo que surge la Armonización Tributaria, con



la finalidad de asegurar el buen funcionamiento del mercado común e incentivar la integración económica internacional.

Héctor Belisario Villegas, define a la Armonización Tributaria indicando que:

La armonización fiscal es la adopción, a nivel comunitario, de reglas que tienden a asegurar el buen funcionamiento del mercado común, y a las que deben adaptarse las legislaciones nacionales señalando, a través de su doble carácter, la adopción de una normativa comunitaria que se impone a los Estados miembros y la adaptación de la normativa interna al derecho comunitario. (Villegas H. B., 2007, pág. 672)

Es decir que, para que los Estados mantengan relaciones pacíficas deben existir ciertas normas que regulen el funcionamiento común de las distintas vinculaciones que entre naciones se vayan generando. Lo que se realiza mediante un proceso de coordinación de los diferentes tributos creados por los Estados, evitando de esta manera una distorsión en la economía mundial y teniendo como fin común llegar a solventar el gasto público para la satisfacción de las necesidades básicas de la colectividad.

Parafraseando a José Pedro Montero, existen dos aspectos bajo los cuáles la Armonización Tributaria debe manejarse; el primero, relativo a los acuerdos internacionales suscritos y ratificados por los países miembros y el segundo, en relación a la normativa interna de cada país, que debe modificarse y adaptarse a los distintos acuerdos de los que formen parte, siendo así, la soberanía de los estados quedaría limitada pues se les impone condiciones tributarias comunitarias. Así que, en la celebración de estos acuerdos es necesaria la existencia de un ordenamiento jurídico, para la consecución de fines comunes.

Ahora bien, sabemos que la Armonización Tributaria es aquella que busca el bienestar común y la complementación económica de los Estados que formen parte de la comunidad internacional, por lo tanto existen mecanismos mediante los cuales cumplirá su función.



Entre los más importantes tenemos:

- La igualación o uniformización.- Consiste en la igualación de cargas tributarias a todos los Estados que graven sobre la misma materia y donde exista el mismo hecho generador, es decir en igualdad de condiciones.
- Compatibilización.- Es la modificación que se realiza en los elementos constitutivos de un tributo nacional, para una adecuada aplicación del mismo con los demás Estados miembros, según lo estipulado por la comunidad internacional. A fin de que los Estados mediante esta armonización se adapten de mejor manera a los procesos de integración internacional.

Además, existen distintos grados de integración en la Armonización Tributaria. Entre ellos encontramos:

- Zona de libre comercio.- Por cuanto, un conjunto de países han realizado un acuerdo con el objetivo de disminuir o suprimir ciertas barreras comerciales, dentro de un territorio común, esto como una liberación de aranceles dentro del comercio exterior interzonal, para incentivar el intercambio comercial y de mercancías con otros países, conformándose así una armonización entre economías y la estimulación del comercio.
- Unión Aduanera.- Hace referencia a la creación de un arancel externo común, entre países miembros.
- Mercado Común.- Se refiere a la libre circulación de bienes, servicios, trabajo, capital y factores de producción, incentivando la eliminación de gravámenes que impidan esta libre circulación, mediante sistemas de coordinación, integración y competencia leal, de los países miembros.
- Unión Económica.- Es el proceso de armonizar las políticas económicas y monetarias de los Estados miembros, para evitar que se generen distorsiones en el ámbito fiscal internacional, con el objeto de mantener políticas comunes y por lo tanto uniformidad tributaria.



En definitiva, podemos resumir que para que exista un libre desplazamiento del capital, productos, mercadería y trabajo dentro de la comunidad internacional, es necesaria la existencia de procesos de integración eficaces, que tengan como finalidad la generalización de impuestos y la igualación de estructuras tributarias, a fin de que se supriman los obstáculos a la libre circulación y las distintas distorsiones que se puedan formar en el comercio internacional.

2.3 Probabilidad del establecimiento de un régimen jurídico tributario internacional o comunitario

El Derecho Internacional Tributario, es aquella rama del derecho que surge con la necesidad de regular las relaciones que se generen entre Estados, creando políticas económicas y fiscales, que comprendan normas jurídicas que versen sobre tributación, dentro de la comunidad internacional de manera directa con los Estados miembros, con el fin de alcanzar una adecuada incentivación para la productividad y la generación de la riqueza.

Siendo así, José V. Troya Jaramillo indica que:

El Derecho Internacional Tributario es aquel ramo del derecho internacional público que estudia los principios, de las normas y los procedimientos idóneos para solucionar los conflictos derivados del ejercicio de potestades tributarias en el ámbito internacional. (Jaramillo, 1990, pág. 14)

En el mismo sentido, Héctor Villegas dice que el Derecho Internacional Tributario es:

La rama del derecho tributario cuyo objeto es estudiar las normas que corresponde aplicar cuando dos o más naciones o entes supranacionales integrados entran en contacto por motivos de distinta índole, como por ejemplo, evitar los problemas que ocasiona la doble imposición o coordinar los métodos necesarios para combatir la evasión fiscal internacional. (Villegas H. B., 2007, pág. 614)



Por lo tanto, al hablar de la posibilidad de establecer un régimen tributario comunitario, debemos tomar en cuenta que no existen leyes internacionales que versen sobre tributos que regulen dentro del territorio de cada nación, pues cada Estado en el ejercicio de su soberanía, crea su propio régimen tributario interno, en relación a lo que disponga su Carta Magna y de acuerdo al gasto público que se genere en su territorio, siendo así sería complicado el establecimiento de un sistema de impuestos internacional, pues no existe la posibilidad de establecer tributos fuera del territorio de cada país. No obstante, los Estados celebran tratados y convenios internacionales, para establecer normas que regulen sus negociaciones.

Por su parte, Guillermo O. Teijeiro indica que:

Otra nota distintiva a tener en cuenta es que las normas de Derecho Internacional son normas incompletas; no regulan los derechos y obligaciones de las personas en forma directa, sino que atribuyen o delegan dicha regulación a los ordenamientos jurídicos nacionales. (Teijeiro G. O., 2002, pág. 17)

Entonces, cabe indicar como se mencionó en líneas anteriores, que los Estados se rigen a su ordenamiento jurídico nacional, sin embargo en el ejercicio de su soberanía, resulta necesaria la interrelación con otros países, para llevar a cabo relaciones internacionales de índole económica y por lo tanto fiscal. Siendo así, estas se llevan a cabo mediante instrumentos internacionales, basados en normas, principios y en la costumbre internacional que abarca el Derecho Tributario Internacional.

De esta forma, al ser el Derecho Internacional el insumo principal del Derecho Tributario Internacional, resulta necesario señalar sus fuentes entendiéndose estas como los mecanismos mediante los cuales se crea, modifica o extingue el ordenamiento jurídico internacional.

Por lo tanto, el artículo 38.1 del Estatuto del Tribunal Internacional de Justicia, indica:

1. El Tribunal, cuya función es decidir conforme al Derecho Internacional las controversias que le sean sometidas, deberá aplicar:



- a) Las convenciones internacionales, sean generales o particulares, que establecen reglas expresamente reconocidas por los Estados litigantes.
- b) La costumbre internacional como prueba de una práctica generalmente aceptada como Derecho.
- c) Los principios generales del Derecho reconocidos por las naciones civilizadas.
- d) Las decisiones judiciales y las doctrinas de los publicistas de mayor competencia de las distintas naciones como medio auxiliar para la determinación de las reglas de Derecho sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 59.

“Artículo 59.- La decisión de la Corte no es obligatoria sino para las partes en litigio y respecto del caso que ha sido decidido.” (Estatuto de la Corte Internacional de Justicia, 1945)

En cuanto, a las convenciones internacionales mencionadas en el Estatuto del Tribunal Internacional, se puede establecer que se trata de los tratados y convenios internacionales que se vayan produciendo entre Estados, los que constituyen una fuente escrita principal para el derecho internacional. Pues son instrumentos internacionales de naturaleza contractual, mediante los cuales se decide negociar sobre una situación determinada, mediante un acuerdo de voluntades de los Estados contratantes y respetando los requisitos de rigor, sabiendo que una vez creados estos instrumentos internacionales pasaran a formar parte de la normativa vigente de cada nación.

Por otro lado, la costumbre internacional es una fuente subsidiaria del derecho internacional, esto quiere decir que no es de carácter permanente, pues cambia con el paso del tiempo y opera según el territorio donde se práctica. La costumbre internacional abarca a la práctica como un elemento primordial, entendiéndose esta como cierto número de precedentes reiterados dentro de la comunidad internacional y a la convicción como un elemento de entendimiento en cuanto a los actos reiterados que manifiestan la ejecución en una obligación tributaria.



Sin embargo en el ámbito fiscal, la costumbre internacional tiene menos injerencia, pues los Estados mantienen distintas administraciones tributarias y por lo tanto existen varias influencias en este campo, esto no quiere decir que no constituye una fuente en materia fiscal, sino que es una rama jurídica en constante formación.

Al referirnos a los principios generales del derecho, cabe indicar que estos nacen de los distintos ordenamientos jurídicos nacionales, con una participación activa de los Estados, y se consideran como un medio auxiliar de interpretación y aplicación del derecho internacional. Se pueden denotar los siguientes principios: *pacta sunt servanda* (lo pactado obliga), prohibitivo del abuso del derecho, prescripción adquisitiva, respeto a los derechos adquiridos, respeto a la independencia de los estados, primacía del derecho internacional sobre ley interna, cambio esencial de circunstancias, prohibitivo del enriquecimiento sin causa, indemnización por actos ilícitos o violatorios de un compromiso, *res inter alios acta* (cosa realizada entre otros), *ex consensu advenit vinculum* (del consentimiento deviene la obligación) y el principio de *jus cogens* (respeto a las normas imperativas del derecho internacional general que obligan a los Estados).

Por último, en lo concerniente a las decisiones judiciales, debemos considerar que no existe jurisprudencia internacional obligatoria, sin embargo es considerada como un medio para determinar la normativa internacional y comprende a todo tipo de decisiones jurisdiccionales dictadas por los Tribunales de Justicia Internacional, quienes para dictar sus resoluciones, toman como referencia decisiones anteriores.

Las doctrinas de los publicistas de mayor competencia de las distintas naciones, comprenden a los diversos criterios desarrollados por los grandes tratadistas, de manera individual en trabajos y publicaciones y de forma colectiva mediante debates, seminarios, paneles o mesas de discusión. En el ámbito tributario resulta en algunos casos contradictoria, pues las opiniones de los expertos del Derecho Tributario Internacional, se encuentran influenciadas por el ordenamiento jurídico tributario de sus países, a pesar de ello esta rama conocida también como doctrina científica contribuye



notablemente como un medio auxiliar para la determinación de las normas del derecho internacional.

De lo mencionado anteriormente, podemos concluir comentando que no existe un régimen tributario comunitario como tal, sin embargo para que los Estados puedan generar relaciones internacionales entre sí, es necesario que se remitan a las fuentes establecidas por el Derecho Internacional Tributario, con la finalidad de evitar la doble imposición internacional, la evasión fiscal y demás conflictos que puedan generarse dentro de la sociedad de naciones.



CAPÍTULO TERCERO

3. TRATADOS O CONVENIOS INTERNACIONALES EFECTUADOS POR EL PAÍS EN LA ACTUALIDAD

3.1 Análisis de tratados internacionales, de la Comunidad Andina de Naciones que tienden a una armonización tributaria regional

La Comunidad Andina de Naciones, surge de la unión voluntaria de países soberanos, inspirados en el deseo integracionista de Simón Bolívar, con el propósito de mantener relaciones pacíficas entre Estados andinos, suramericanos y latinoamericanos y con el objetivo de alcanzar un desarrollo integral, equilibrado y autónomo, mediante sistemas de cooperación económica y social.

La Comunidad Andina de Naciones (CAN), fue creada mediante la suscripción del Acuerdo de Cartagena el 26 de mayo de 1969, por parte de cinco países Bolivia, Colombia, Chile, Ecuador y Perú, con el nombre de Pacto Andino. La República de Chile abandonó este proceso integracionista en octubre de 1976, sin embargo en la actualidad constituye un miembro asociado, cabe indicar que Venezuela en determinado momento se adhirió al Acuerdo, pero también decidió no formar parte de él con el paso del tiempo.

En el año de 1997, se realizaron algunas reformas en el Acuerdo de Cartagena, y fue a partir de este momento que se constituyó la Comunidad Andina en reemplazo del Pacto Andino. Para ese entonces, los países miembros ya habían decidido eliminar entre sí los aranceles y generar por lo tanto una zona de libre comercio.

Siendo así, el artículo 1 del Acuerdo de Cartagena, determina:

Artículo 1.- El presente Acuerdo tiene por objetivos promover el desarrollo equilibrado y armónico de los Países Miembros en condiciones de equidad, mediante la integración y la cooperación económica y social; acelerar su crecimiento y la generación de ocupación; facilitar su participación en el proceso de integración regional, con miras a la formación gradual de un mercado común



latinoamericano. Asimismo, son objetivos de este Acuerdo propender a disminuir la vulnerabilidad externa y mejorar la posición de los Países Miembros en el contexto económico internacional; fortalecer la solidaridad subregional y reducir las diferencias de desarrollo existentes entre los Países Miembros. Estos objetivos tienen la finalidad de procurar un mejoramiento persistente en el nivel de vida de los habitantes de la Subregión. (Acuerdo de Cartagena, 1969)

De esta manera, de acuerdo a lo establecido en el artículo antes citado, quedan determinados cuáles son los objetivos primordiales de la Comunidad Andina. Actualmente, esta organización integracionista se encuentra conformada por cuatro países Ecuador, Bolivia, Perú y Colombia.

En el ámbito que nos ocupa, el Ecuador al formar parte de la CAN, ha ratificado ciertos mecanismos de armonización tributaria, en lo referente al Impuesto al Valor Agregado (IVA), Impuesto a los Consumos Especiales (ISC), Impuesto a la Renta y eliminación de aranceles para la conformación de la zona de libre comercio.

Pues, según lo que establece la Constitución de la República; el Ecuador busca establecer estrategias para la generación de riqueza y por lo tanto para solventar el gasto público. De esta forma nuestra Carta Magna indica lo siguiente:

Art. 284.- La política económica tendrá los siguientes objetivos:

1. Incentivar la producción nacional, la productividad y competitividad sistémica, la acumulación del conocimiento científico y tecnológico, la inserción estratégica en la economía mundial y las actividades productivas complementarias en la integración regional.

Art. 416.- Las relaciones del Ecuador con la comunidad internacional responderán a los intereses del pueblo ecuatoriano, al que le rendirán cuenta sus responsables y ejecutores, y en consecuencia:



11. Impulsa prioritariamente la integración política, cultural y económica de la región andina, de América del Sur y de Latinoamérica.

Art. 419.- La ratificación o denuncia de los tratados internacionales requerirá la aprobación previa de la Asamblea Nacional en los casos que:

6. Comprometan al país en acuerdos de integración y de comercio.
(Constitución de la República del Ecuador, 2008)

Siendo así, el Ecuador amparado en lo que establece la Constitución, forma parte de estos procesos de armonización en el ámbito tributario, entre los más importantes tenemos:

- Decisión 578: Régimen para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal.
- Decisión 599: Armonización de Aspectos Sustanciales y Procedimentales de los Impuestos Tipo Valor Agregado.
- Decisión 600: Armonización de los Impuestos Tipo Selectivo al Consumo.
- Decisión 635: Modificación a las Decisiones 599 y 600 relativas a la Armonización de Aspectos Sustanciales y Procedimentales de los Impuestos Tipo Valor Agregado y Armonización de los Impuestos Tipo Selectivo al Consumo.

3.1.1 Decisión 578: Régimen para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal

Publicada en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena, el cinco de mayo del 2004. Abarca normativa para evitar la doble imposición en las actividades relativas a personas naturales o jurídicas, que se encuentren domiciliadas en el territorio de los países miembros de la Comunidad Andina y que actúan a nivel comunitario, esto en aras de fomentar el intercambio económico entre países e incentivar la colaboración de las distintas administraciones tributarias.



En este sentido, el artículo 1 de la decisión 578, establece:

Art. 1.- **Ámbito de Aplicación.**- La presente Decisión es aplicable a las personas domiciliadas en cualquiera de los Países Miembros de la Comunidad Andina, respecto de los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio. Se aplica principalmente a los siguientes:

En Bolivia, Impuesto a la renta.

En Colombia, Impuesto a la renta.

En el Ecuador, Impuesto a la renta.

En el Perú, Impuesto a la renta.

En Venezuela, Impuesto sobre la renta e Impuesto a los activos empresariales.

Las normas previstas en esta Decisión tienen por objeto evitar la doble tributación de unas mismas rentas o patrimonios a nivel comunitario. La presente Decisión se aplicará también a las modificaciones que se introdujeran a los referidos impuestos y a cualquier otro impuesto que, en razón de su base gravable o materia imponible, fuera esencial y económicamente análogo a los anteriormente citados y que fuere establecido por cualquiera de los Países Miembros con posterioridad a la publicación de esta Decisión. (Decisión 578: Régimen para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal, 2004)

De lo dicho, cabe explicar el significado de tributo e impuesto, de manera general:

- **Tributo:** Es una prestación pecuniaria de carácter unilateral, que establece el Estado en el ejercicio de su soberanía fiscal y potestad tributaria. De manera que los sujetos pasivos (personas naturales y jurídicas), se ven obligados a cumplir de acuerdo a los hechos generadores establecidos en la ley. Se clasifica de acuerdo a la doctrina latinoamericana en: impuestos, tasas y contribuciones especiales.
- **Impuesto:** Es considerado como el principal ingreso tributario, que obliga al sujeto pasivo cuando este se encuentre dentro de las disposiciones legales que



generan este tributo. Se clasifican en impuestos directos que son aquellos que se aplican sobre la capacidad económica, es decir sobre la renta y el patrimonio; y en impuestos indirectos que gravan a la carga impositiva del pagador a un tercero, como ocurre en el caso del consumo.

Siendo así, para un correcto análisis de esta Decisión, resulta necesario indicar que el significado de:

- Impuesto sobre la renta: es aquel que grava sobre los ingresos de las personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades.
- Impuesto sobre el patrimonio: Aquel que gravan sobre la propiedad o el patrimonio, es de carácter individual y recae sobre las personas físicas, de acuerdo a su valor neto y de manera periódica, según lo que establezca la ley.

La Decisión 578 en lo correspondiente al ámbito de jurisdicción del impuesto a la renta, determina que independientemente de la nacionalidad o de donde se encuentren domiciliadas las personas de los países miembros de la Comunidad Andina, las rentas de cualquier naturaleza que estas generen deberán únicamente ser gravadas en su país de origen, salvo las excepciones contenidas en esta Decisión.

En este sentido, según lo establecido anteriormente, las rentas provenientes de: bienes inmuebles, del derecho a explotar recursos naturales, de beneficios empresariales y pensiones y anualidades, serán gravadas por el País Miembro donde se encuentre la fuente productora de estas rentas.

Cabe recalcar que, cuando hablamos de beneficios empresariales en lo relativo al territorio donde se generan las actividades gravables, el artículo 6 de este cuerpo normativo establece:

Art. 6.- Beneficios de las empresas.- Los beneficios resultantes de las actividades empresariales sólo serán gravables por el País Miembro donde éstas se hubieren efectuado. Se considerará, entre otros casos, que una

empresa realiza actividades en el territorio de un País Miembro cuando tiene en éste:

- a) Una oficina o lugar de administración o dirección de negocios;
- b) Una fábrica, planta o taller industrial o de montaje;
- c) Una obra de construcción;
- d) Un lugar o instalación donde se extraen o explotan recursos naturales, tales como una mina, pozo, cantera, plantación o barco pesquero;
- e) Una agencia o local de ventas;
- f) Una agencia o local de compras;
- g) Un depósito, almacén, bodega o establecimiento similar destinado a la recepción, almacenamiento o entrega de productos;
- h) Cualquier otro local, oficina o instalación cuyo objeto sea preparatorio o auxiliar de las actividades de la empresa;
- i) Un agente o representante.

Cuando una empresa efectúe actividades en dos o más Países Miembros, cada uno de ellos podrá gravar las rentas que se generen en su territorio, aplicando para ello cada País sus disposiciones internas en cuanto a la determinación de la base gravable como si se tratara de una empresa distinta, independiente y separada, pero evitando la causación de doble tributación de acuerdo con las reglas de esta Decisión. Si las actividades se realizaran por medio de representantes o utilizando instalaciones como las indicadas en el párrafo anterior, se atribuirán a dichas personas o instalaciones los beneficios que hubieren obtenido si fueren totalmente independientes de la empresa.” (Decisión 578: Régimen para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal, 2004)



Por otro lado, la Decisión 578 establece que las regalías serán gravadas en el territorio donde se use o se tenga el derecho del uso del bien intangible. En cambio, los intereses y demás rendimientos financieros, así como los dividendos y participaciones, serán de igual manera gravados en el País Miembro donde se registre e impute su pago y donde se encuentre domiciliada la empresa que distribuye de ser el caso.

En cambio en el tema de las ganancias del capital, estas serán gravadas en el lugar donde se realiza la venta de los bienes, con excepción de las naves, aeronaves, autobuses y demás vehículos de transporte, así como los títulos, acciones y otros valores, que serán gravados en el lugar donde se encuentre el propietario y en el lugar donde se hayan emitido, según sea el caso.

A su vez, en lo correspondiente a las rentas obtenidas por prestación de servicios personales, técnicos, asistencia técnica y consultoría, estas serán gravables únicamente en el lugar donde se presten estos servicios. De igual manera ocurre, en las imputaciones que se generen actividades de entretenimiento público.

El impuesto al patrimonio se gravará únicamente en el país donde se encuentre tal patrimonio.

Por otro lado, la interpretación y aplicación de la Decisión 578, se manifestará en relación al cumplimiento del propósito de la misma, es decir para la eliminación de la doble tributación y la evasión fiscal. En este sentido, los Países Miembros podrán realizar consultas, requerir información entre autoridades competentes, cuando se genere algún conflicto o en caso de duda de aplicación de esta Decisión e incluso estarán facultados para pedir asistencia para la recaudación de tributos.

3.1.2 Decisión 599: Armonización de Aspectos Sustanciales y Procedimentales de los Impuestos Tipo Valor Agregado

Publicada en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena, el 16 julio del 2004. Esta Decisión abarca una armonización de políticas tributarias a los impuestos tipo Valor Agregado y Consumo Selectivo, su objetivo primordial es evitar obstáculos en el



comercio intracomunitario, generando una mayor seguridad jurídica y estabilidad en los distintos regímenes tributarios internos.

Justamente, al estar estos impuestos indirectos contemplados en la legislación interna de cada País Miembro, es lo que puede llegar a generar distorsiones en la economía intercomunitaria. Siendo así, resulta necesario una regulación en lo referente a esta clase de tributos, la cual se ha realizado mediante profundos estudios y propuestas de los miembros de la CAN, como un proceso gradual y neutro, que conlleva a una recaudación tributaria más organizada, lo que resulta conveniente para solventar el gasto público de cada país.

Esta norma comunitaria contiene una regulación de los aspectos sustanciales y procedimentales de los impuestos tipo Valor Agregado. Sin embargo es necesario mencionar que, todo aquello que no se encuentre previsto dentro de este cuerpo normativo, será aplicado según la normativa interna de cada país. Esta Decisión al igual que las demás, será incorporada al derecho interno de cada País Miembro.

El artículo 5 de la Decisión 599, determina el hecho generador del Impuesto al Valor Agregado, que se configura en la venta o transferencia de bienes, prestación o utilización de servicios dentro del territorio nacional, así como también en las importaciones de bienes muebles. Disposición vinculada con el artículo 12 que establece las reglas para la territorialidad de los servicios, cuando estos trasciendan las fronteras nacionales.

Del mismo modo, esta Decisión de carácter comunitario, indica también los casos en que esta imposición no se generará; estos en los relativos a la fusión, absorción, escisión o transformación de sociedades o cualquier forma de organización empresarial. Asimismo, el artículo 7 establece otros supuestos que no generarán el Impuesto al Valor Agregado, indicando:

Artículo 7.- Venta o transferencia de negocios, sucesiones, cesión o transferencia de títulos valores y aportes de bienes a entidades económicas.



Los impuestos tipo valor agregado no se generarán:

- a) En la venta o transferencia total de negocios;
- b) En la transferencia de bienes por vía sucesoria;
- c) Cesión o cualquier tipo de transferencia de acciones, participaciones, o títulos valores;
- d) Aportes de bienes a sociedades en constitución por parte de personas no sujetas al impuesto; y,
- e) Aportes temporales de bienes a consorcios, “joint ventures” y demás figuras empresariales o entidades económicas similares y su reingreso a las entidades aportantes. (Decisión 599: Armonización de Aspectos Sustanciales y Procedimentales de los Impuestos Tipo Valor Agregado, 2004)

Entre otros de los puntos trascendentales que abarca la Decisión 599, encontramos a los aspectos temporales del hecho generador, es decir, el momento en que el IVA se considera exigible. Por lo tanto, la norma comunitaria en su artículo 15 establece que el Impuesto al Valor Agregado, se genera de manera instantánea, en los siguientes casos:

- Cuando se configura la venta o transferencia de bienes o prestación de servicios
- En la celebración de contratos de tracto sucesivo a medida que se haga exigible cada canon o cuota y en proporción al mismo
- En la prestación de servicios públicos de acuerdo a lo dispuesto en la legislación interna de cada País Miembro
- Dentro de la importación con la nacionalización de bienes
- En los servicios prestados cuando estos sean utilizados dentro de un País Miembro por no domiciliados o residentes.

En lo relativo a la base gravable la norma comunitaria, establece:



Artículo 17.- Base gravable. La base gravable en los impuestos tipo valor agregado incluye tanto la erogación principal como las accesorias o complementarias, aunque estas últimas se facturen o convengan por separado y aunque, consideradas independientemente, no estén sometidas al impuesto. En ese entendido, integran la base gravable, entre otros, los gastos de acarreo, transporte, instalación, montaje, seguros, gastos de financiación y moratorios al igual que comisiones, sea que se pacten, convengan o generen como accesorios o complementarios de la operación principal.

Las modificaciones al valor de la operación y los descuentos que se acuerden con posterioridad a la misma, según las prácticas usuales del comercio, darán lugar al ajuste correspondiente a la base gravable, en la fecha en que se realicen.

La base gravable en las importaciones estará constituida por el valor en aduana de la mercancía, adicionado con los derechos e impuestos aduaneros que deban pagarse y toda otra erogación que tenga que efectuar el importador para el despacho aduanero que figure en la declaración de importación o documento equivalente.

En todo lo no previsto en este artículo para la determinación de la base gravable, los Países Miembros aplicarán su legislación interna. (Decisión 599: Armonización de Aspectos Sustanciales y Procedimentales de los Impuestos Tipo Valor Agregado, 2004)

Del artículo mencionado, cabe indicar que los Países Miembros de la Comunidad Andina, han optado por establecer de igual manera dentro del ámbito tributario, lo concerniente a la base imponible como aquel valor o medida obtenida en relación a lo que la ley determina y sobre la cual se aplica la tasa del impuesto.

En este sentido, el Ecuador en el artículo 58 de la Ley de Régimen Tributario Interno, determina: “La base imponible del IVA es el valor total de los bienes muebles de



naturaleza corporal que se transfieren o de los servicios que se presten, calculado a base de sus precios de venta o de prestación del servicio, que incluyen impuestos, tasas por servicios y demás gastos legalmente imputables al precio.” (Ley de Régimen Tributario Interno, 2004)

Por otro lado, el artículo 18 de la Decisión 599, expresa que la base imponible en lo correspondiente a la permuta será de acuerdo al valor de cada uno de los bienes que se encuentren permutados, el cual no podrá ser menor al valor comercial. La misma regla se aplicará en el caso de los servicios.

Los Estados Miembros de la CAN, han adoptado según lo establecido en la presente norma comunitaria un régimen especial en lo referente a la tarifa del IVA, esto se encuentra regulado en el artículo 19, que dispone una tasa general que no será superior al 19% incluidos los impuestos selectivos al consumo y una tasa preferencial que en ningún caso deberá ser menor al 30% en bienes y servicios, dentro de este artículo también queda establecido que los países miembros tendrán un plazo de ajuste de 10 años desde la entrada en vigencia de la Decisión.

Entre otros de los temas de vital importancia para el ámbito tributario previstos en este cuerpo normativo, encontramos al Régimen Tasa Cero, que se aplicará en las exportaciones de bienes y servicios.

Siendo así, el artículo 22 establece que las partes se regirán por el principio de “imposición en el país de destino”. De acuerdo a esto, las importaciones se encuentran gravadas por este impuesto salvo los bienes que se consideren excluidos, en cambio las exportaciones se mantendrán sujetas al régimen tasa cero.

De lo dicho, el artículo 23 hace mención a la exclusión de bienes, es decir aquellas transferencias que no son objeto del Impuesto al Valor Agregado, pues no se configura el hecho generador y por lo tanto no nace la obligación tributaria.

Esta disposición se refiere a que, una vez entrada en vigencia esta norma comunitaria los Países Miembros no podrán crear, modificar ni ampliar las exclusiones de bienes.



Conforme a ello, los Estados deben eliminar de forma gradual aquellas exclusiones que no se encuentren reguladas en esta normativa. Siendo así, este artículo determina:

Art. 23 Exclusión de bienes:

[...] A partir del comienzo del undécimo (11º) año de la entrada en vigencia de esta Decisión, sólo podrán mantener las siguientes exclusiones:

- a) Los bienes importados por las misiones diplomáticas, consulares y por sus funcionarios diplomáticos debidamente acreditados, con sujeción a los convenios internacionales y a las reglas sobre reciprocidad.
- b) Los bienes importados por organismos internacionales y su personal con rango de funcionario internacional debidamente acreditados, que hayan suscrito convenios de inmunidades y privilegios.
- c) Las importaciones de bienes donados provenientes del exterior destinadas al sector público y organizaciones privadas sin ánimo de lucro con fines de salud, educación y utilidad común; debidamente verificadas y autorizadas por la autoridad competente en cada país.
- d) Equipaje acompañado y no acompañado, de acuerdo a lo tipificado en la legislación nacional. (Decisión 599: Armonización de Aspectos Sustanciales y Procedimentales de los Impuestos Tipo Valor Agregado, 2004)

Las reglas mencionadas en el artículo 22, serán utilizadas de igual manera en lo referente a la imposición y exclusión de servicios. En este sentido, el artículo 25 de la presente norma comunitaria, enumera los servicios excluidos:

Art. 25.- Exclusión de servicios:

[...] Los Países Miembros, a partir de la fecha de entrada en vigencia de esta Decisión, no podrán crear nuevas exclusiones de servicios, ni ampliar las



existentes en su legislación interna, salvo en los servicios señalados en el siguiente párrafo.

A partir del comienzo del undécimo (11o.) año de la entrada en vigencia de esta Decisión, sólo podrán tener las siguientes exclusiones:

- a) Los servicios de educación, salud y de transporte nacional de pasajeros, excepto el aéreo, de acuerdo con las condiciones previstas en la legislación de cada País Miembro; y,
- b) Servicios de intermediación financiera. (Decisión 599: Armonización de Aspectos Sustanciales y Procedimentales de los Impuestos Tipo Valor Agregado, 2004)

Ahora bien, los Aspectos Sustanciales contemplados en la Decisión 599, el artículo 26 establece la determinación del impuesto; de lo que se pueden colegir dos puntos, el primero de acuerdo a la venta o transferencia de bienes y a la prestación o utilización de servicios y el segundo en el ámbito de importación.

Por otro lado, los artículos del 27 al 29, mencionan el derecho al crédito fiscal, y determinan que para la adquisición del mismo es menester que se cumplan los requisitos formales establecidos por cada legislación interna de los Países miembros y el cumplimiento siguientes requisitos sustanciales:

- a) Que las adquisiciones sean necesarias para desarrollar el giro del negocio del contribuyente, de acuerdo a la normativa nacional.
- b) Que tales adquisiciones, se encuentren gravadas por el Impuesto al Valor Agregado o en su caso sujetas al régimen tarifa cero.

Esto quiere decir que, cuando se cumplan los requisitos mencionados, se descontará el 100% al sujeto pasivo en la adquisición de bienes y servicios.

El artículo 30, establece excepciones como medidas correctivas que los Países Miembros pueden adoptar en caso de una crisis fiscal o en situaciones de emergencia.



Para lo cual, si las mismas se llegaran a producir, el país que las realice debe poner en conocimiento de la Secretaría General de la CAN, para su debida autorización. Estas medidas son de carácter transitorio y no podrán ser utilizadas para una discriminación entre Países Miembros, ni se manejarán para la protección de un determinado sector.

Por otro lado, dentro de los Aspectos Procedimentales establecidos en la Decisión 599, es menester recalcar que el sujeto pasivo es el que se encuentra obligado a liquidar el Impuesto Tipo Valor Agregado, según lo que disponga la legislación tributaria de cada país miembro, sin embargo el período fiscal del impuesto no será mayor a dos meses.

El Código Tributario de la República del Ecuador, determina al sujeto pasivo como:

Art. 24.- Sujeto pasivo.- Es sujeto pasivo la persona natural o jurídica que, según la ley, está obligada al cumplimiento de la prestación tributaria, sea como contribuyente o como responsable.

Se considerarán también sujetos pasivos, las herencias yacentes, las comunidades de bienes y las demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio independiente de sus miembros, susceptible de imposición, siempre que así se establezca en la ley tributaria respectiva. (Código Tributario, 2005)

En este sentido, la Decisión 599 deja abierta la posibilidad de que los países Miembros de la Comunidad Andina de Naciones, establezcan según la legislación nacional lo referente a los plazos, liquidaciones, retenciones, devoluciones, pago de impuestos, declaraciones, etc. Siendo así, este cuerpo normativo en los artículos 32 al artículo 36, determina las reglas referentes a la devolución de impuestos en caso de exportaciones, de acuerdo a lo determinado en la legislación interna de cada Miembro, cabe recalcar que la importación de bienes, será regulada de acuerdo a la normativa nacional de cada País Miembro.



El artículo 38, hace mención a las retenciones en la fuente indicando que los Países Miembros podrán determinar su sistema de retención del Impuesto al Valor Agregado, cuando se contemplen entre otros los siguientes casos:

- a) Venta de bienes o prestación de servicios a agentes de retención, establecidos en la legislación nacional, así como al gobierno nacional y demás entidades públicas.
- b) Pagos o abonos, por parte de entidades que administren tarjetas de crédito o débito y demás afiliados al asunto.

Por último, el artículo 39 indica que los Países Miembros podrán establecer regímenes especiales, en lo referente al Impuesto Tipo Valor Agregado, para agentes económicos pequeños, de acuerdo a lo que determine el régimen tributario nacional.

3.1.3 Decisión 600: Armonización de los Impuestos Tipo Selectivo al Consumo

Publicada en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena, el 16 julio del 2004. El Impuesto Tipo Consumo Selectivo, es contemplado dentro de la legislación interna de cada País Miembro de la Comunidad Andina, lo que puede llegar a generar distorsiones en el mercado común, pues presentan características diferentes. Por esta razón, nace la necesidad de armonizar este tipo de impuestos y establecer los aspectos sustanciales y procedimentales, para lo cual los regímenes tributarios de los Países Miembros, deberán ser adecuados a lo que disponga este cuerpo normativo, esto con el objetivo de mantener lineamientos básicos que no generen diferencias estructurales en las legislaciones nacionales.

Sin embargo, es necesario mencionar que pueden existir bienes y servicios que no son objeto de esta Decisión y por lo tanto serán regulados según lo establezca el régimen interno de cada Estado. La presente Decisión será incorporada al derecho interno de cada País Miembro.

Los impuestos Tipo Selectivo al Consumo, generan tributos no sólo a los bienes y servicios, sino también a la importación, sea de manera individual o adicional al IVA,



estos tributos son de carácter monofásico. En este sentido, la norma general establecida en el artículo 3 manifiesta que, las reglas para este tipo de impuestos serán las mismas que fueron establecidas para el Impuesto al Valor Agregado, cuando estas sean compatibles con su naturaleza.

Los sujetos pasivos de los Impuestos Tipo Selectivo al Consumo, se encuentran establecidos en el artículo 6, el cual determina que son: los productores e importadores de bienes gravados, los prestadores de servicios gravados, también los usuarios o destinatarios del servicio cuando estos servicios sean prestados por no residentes ni domiciliados en país destinatario.

El Capítulo V, de la Decisión 600 hace referencia a la base gravable e indica que la misma será establecida por el ordenamiento nacional de cada País Miembro, priorizando que no se origine un trato discriminatorio entre productos nacionales e importados.

En el mismo sentido, el artículo 9 establece que la determinación del impuesto será mediante la aplicación directa de la tasa o monto fijo determinado para el bien o servicio según lo previsto en la Administración Tributaria Nacional.

La carga tributaria total producida en el ámbito nacional o regional, en lo referente al IVA y al ISC, será objeto de armonización con la finalidad de precisar mínimos en la Comunidad Andina, la misma que se enfocará en primer lugar a los productos como el tabaco, la cerveza y bebidas alcohólicas.

Por último, esta norma comunitaria determina que, los Impuestos Selectivos al Consumo se autoliquidarán por el sujeto pasivo, también establece que los períodos de pago y declaración se manejarán de acuerdo a la normativa interna de cada País Miembro, de la misma forma las legislaciones nacionales podrán establecer sistemas especiales de pagos a cuenta de los ISC.



3.1.4 Decisión 635: Modificación a las Decisiones 599 y 600 relativas a la Armonización de Aspectos Sustanciales y Procedimentales de los Impuestos Tipo Valor Agregado y Armonización de los Impuestos Tipo Selectivo al Consumo

Publicada en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena, el 9 de julio de 2006. Esta Decisión de carácter modificadorio, es creada en virtud de dejar sin efecto los artículos 40 y 12 de las Decisiones 599 y 600 respectivamente, que hacen mención a la entrada en vigencia de las mismas y establece que estas entrarán en vigencia el 1 de enero del año 2008 y que incluso los Países Miembros, podrán pedir una prórroga hasta por tres años para la entrada en vigencia de estas Decisiones.

Para finalizar, los artículos 3 y 4 de la Decisión 635, establecen que los Estados Miembros de la Comunidad Andina, deben informar a la Secretaría General, las medidas legislativas, administrativas o reglamentarias que adopten, con la finalidad de supervisar el buen funcionamiento en la aplicación de las Decisiones 599 y 600, así como también informar a la Comisión de la Comunidad Andina, sobre las medidas adoptadas por los Países Miembros, en cumplimiento de las Decisiones mencionadas anteriormente.

3.2 Tratado Comercial Multipartes Ecuador – Unión Europea

La Unión Europea, Colombia y Perú, suscriben el Acuerdo Comercial Multipartes, el 21 de diciembre del 2012. El Ecuador, firma el Protocolo de Adhesión a este Acuerdo el 11 de noviembre de 2016, luego de negociaciones mantenidas entre el país y la Unión Europea, el mismo que entra en vigencia el 1 de enero de 2017, fecha a partir de la cual el Ecuador accederá a preferencias arancelarias concedidas por la Unión Europea, en el ámbito de exportaciones de productos agrícolas y no agrícolas.

El Acuerdo Comercial, celebrado entre Ecuador y la Unión Europea, tiene como finalidad un acceso mejorado al mercado en lo referente a exportaciones, generando



un entorno firme e íntegro, para la negociación de comerciantes e inversionistas ecuatorianos y europeos. Con este acuerdo se fortalecerá la producción ecuatoriana, se incentivará el comercio, se generará empleo y por lo tanto existirá un efecto positivo para los ingresos de la población.

Las proyecciones realizadas por La Comisión Económica para América Latina, establecen que la suscripción de este Acuerdo Comercial incrementará para el Ecuador el 0.10 anual del PIB, pues este acuerdo asegura la liberalización inmediata del 99.7% de la oferta exportable del Ecuador en productos agrícolas y el 100% en los productos industriales ecuatorianos.

La Unión Europea constituye el principal destino de exportación no petrolera para el Estado Ecuatoriano y por lo tanto es considerada como uno de los socios comerciales más importantes para el país; los productos exportados al mercado Europeo ingresarán sin aranceles y libres de obstáculos.

El Tratado Comercial Multipartes, es el encargado de regular el comercio de bienes y servicios, este Acuerdo es del mismo tipo que se generó en la negociación de la Unión Europea con Colombia y Perú, sin embargo con el Ecuador existen ciertas particularidades, que reflejan lo dispuesto por la Constitución de la República, en relación al modelo de desarrollo nacional que le confiere plena originalidad, pues le otorga al Ecuador un ingreso preferencial al mercado.

Ahora bien, es menester recalcar que los productos de mayor exportación de Ecuador a la Unión Europea son: el camarón, al atún, el langostino y demás productos de pesca, banano, cacao en grano, flores frescas, extractos, esencias y concentrados del café. Además máquinas, aparatos, artefactos mecánicos y sus piezas, combustibles minerales, aceites y productos afines, productos farmacéuticos, maquinaria eléctrica y equipamiento, vehículos sus partes y accesorios.

En este sentido, el Acuerdo Comercial Multipartes incluye cláusulas a los derechos humanos y la no proliferación de armas, acordando de esta manera que en caso de



producirse vulneraciones a las mismas, se adoptarán medidas de manera inmediata y unilateral, que incluyen la suspensión de las preferencias otorgadas en el Acuerdo o la suspensión total de este.

Por lo tanto, el Capítulo I establece los Elementos esenciales del Acuerdo y determina:

Artículo 1.- Principios generales: El respeto de los principios democráticos y los derechos humanos fundamentales enunciados en la Declaración Universal de los Derechos Humanos, así como de los principios que sustentan el Estado de Derecho, inspira las políticas internas e internacionales de las Partes. El respeto de dichos principios constituye un elemento esencial del presente Acuerdo. (Acuerdo Comercial Multipartes, 2012)

Los productos no agrícolas del Ecuador tales como maderas, muebles, productos de plástico y papel, también se encuentran libre de arancel, para el ingreso a la Unión Europea. Por otro lado, los productos provenientes de la UE, gozan de períodos de desgravación más largos. Siendo así, se liberaron los aranceles correspondientes al 61% en productos industriales de la Unión Europea y el 39% restante obtendrá un libre acceso, en 5 hasta 17 años.

A su vez, la exportación de productos agrícolas como las flores frescas, el café, cacao, aceite de palma, frutas, hortalizas y el tabaco, por parte del Ecuador a la UE, gozarán de un libre acceso. En el caso del banano, los aranceles se liberarán gradualmente.

Además, el Acuerdo comercial establece disposiciones, que contemplan una mayor cooperación y comunicación entre Estados, con la finalidad de eliminar obstáculos o procedimientos innecesarios.

Por otro lado, para evitar que se produzcan conflictos de interés entre los Estados miembros es necesario el control en frontera, la vigilancia en los mercados y la transparencia en los reglamentos técnicos, normas y procedimientos de evaluación.



Ahora bien, al establecerse en este cuerpo normativo a la transparencia como un pilar fundamental, cabe mencionar que los Estados miembros, deben comunicar cualquier cambio que se requiera efectuar en sus reglamentos técnicos, procedimientos de evaluación, salud pública o protección del medio ambiente. Para lo cual, existirá un plazo de 60 a 90 días, para que se presenten observaciones por parte de los miembros, de igual manera se otorga un plazo de seis meses para que entren en vigencia los nuevos instrumentos.

Este Acuerdo determina ciertos requisitos para el etiquetado y marcado de los productos. Entre ellos, incluir información que se considere relevante para el consumidor, de esta manera queda restringida la posibilidad de colocar información confusa que limite la comprensión y el proceso de etiquetado. De igual manera, en el comercio de bienes se requiere una auditoría al sistema de control sanitario y fitosanitario, para evaluar si los productos de importación cumplen con los requerimientos necesarios, también establece medidas de colaboración para la protección animal.

Por lo tanto, para dar cumplimiento a los procesos de evaluación, el Acuerdo Comercial Multipartes establece una división de responsabilidades.

Los conflictos de mayor trascendencia dentro del comercio internacional, se generan por manejo de un precio más bajo de lo habitual que en el mercado propio, por las subvenciones públicas, y las prohibiciones temporales de importaciones. Para lo cual, el Acuerdo contempla los instrumentos de defensa internacional determinados por la Organización Mundial del Comercio, con el objeto de contrarrestar esta situación, entre ellos:

- Medidas antidumping
- Subvención y derechos compensatorios
- Medidas de salvaguardia multilateral
- Medidas de salvaguardia bilateral



Uno de los propósitos del Acuerdo, es mejorar las condiciones de acceso al mercado en lo referente a servicios, inversiones y movimiento de capital, de esta manera se generan mayores oportunidades dentro de los servicios fronterizos, mediante servicios que abaratarán los costos de producción para empresas locales, incluso generando servicios de alta calidad para los consumidores, a menor precio. En este sentido el Acuerdo Comercial Multipartes, establece:

Artículo 116.- Promoción de inversiones y revisión: 1. Con miras a una liberalización progresiva de las inversiones, la Unión Europea y los Países Andinos signatarios, en el ámbito de sus respectivas competencias, buscarán la promoción de un entorno atractivo y estable para la inversión recíproca. (Acuerdo Comercial Multipartes, 2012)

Esto en aras de facilitar el establecimiento y desarrollo del comercio para ambas partes, incentivando un trato igualitario y otorgando a los inversionistas mayores oportunidades, mediante la liberalización de los pagos corrientes y el movimiento del capital, generando de esta manera una mayor circulación de servicios, incluso en el ámbito del comercio electrónico. Para ello, el artículo 107 establece:

Artículo 107.- Objetivo y ámbito de aplicación: 1. Las Partes, reafirmando sus compromisos en virtud del Acuerdo sobre la OMC, y con miras a facilitar su integración económica, su desarrollo sostenible y su integración continua en la economía global, y considerando las diferencias en el nivel de desarrollo de las Partes, establecen las disposiciones necesarias para la liberalización progresiva del establecimiento y el comercio de servicios y para la cooperación en materia de comercio electrónico.

Por otro lado el Artículo 114, del mismo cuerpo normativo determina:

Artículo 114.- Lista de compromisos: Los sectores comprometidos por cada Parte de conformidad con este Capítulo, así como cualquier reserva o limitación al acceso a los mercados y/o de trato nacional aplicable a los establecimientos e



inversionistas de otra Parte en esos sectores, se encuentran listados en el Anexo VII (Lista de compromisos sobre establecimiento). (Acuerdo Comercial Multipartes, 2012)

El Ecuador por su parte, se reservó el derecho para mantener y de ser el caso adoptar medias que otorguen preferencias, derechos a las minorías sociales o económicamente desfavorecidas; así como también a sus grupos étnicos. Otra de las medidas que el Estado adoptará, son las salvaguardias en lo correspondiente a los movimientos de capital, siempre y cuando sean en circunstancias de prioridad para el país, es decir cuando los pagos o movimientos de capital causen dificultades en el funcionamiento de la política monetaria, por un período que no exceda de un año.

El Título VII, del Acuerdo Comercial Multipartes establece prohibiciones a las normativas regionales y nacionales, en lo referente a prácticas anticompetitivas, para lo cual cada una de las partes designará a una autoridad competente e independiente, que se encargará de vigilar el cumplimiento de las reglas relativas a este tema, de un modo no discriminatorio y transparente. Así, una empresa estatal no podrá generar obstáculos en la compra o venta de productos importados, pues el producto importado deberá tener el mismo trato que el producto nacional.

Finalmente, cabe recalcar que el Acuerdo Comercial Multipartes, ha creado un órgano de control, encargado de supervisar que se cumplan la normativa, requisitos, obligaciones, objetivos establecidos en este cuerpo normativo, así como para la solución de conflictos. Este órgano de control, se denomina Comité de Comercio, se reúne al menos una vez al año a nivel ministerial o de los representantes designados, también puede delegar y establecer responsabilidades a subcomités.

Los subcomités abarcarán los siguientes ámbitos: acceso a los mercados, agricultura, obstáculos técnicos al comercio, aduanas, facilitación del comercio y reglas de origen, compras públicas, comercio y desarrollo sostenible, medidas sanitarias y fitosanitarias, propiedad intelectual.



Para la solución de controversias que se puedan llegar a producir en la aplicación o interpretación del presente Acuerdo, primero se ha establecido como mecanismo encontrar una solución de buena fe, en el caso de que esto no pudiera suceder se pasará a iniciar un procedimiento arbitral, cuyo pronunciamiento será vinculante para las partes.

3.3 Aplicación de la soberanía fiscal y potestad tributaria en los convenios internacionales

Cesar Montaña Galarza determina acerca de los Convenios Internacionales que:

Su naturaleza se puede asimilar a la contractual o negocial, es decir, dos o más estados deciden regular directamente una determinada materia según los principios que consideren más oportunos, de allí que la doctrina ha definido a los convenios como “... the only way status can consciously create international law”. (Montaña, Manual de derecho tributario internacional, 2006)

Por lo tanto, los Convenios Internacionales son negociaciones entre las partes interesadas, una vez que estos sean suscritos y aprobados por el órgano legislativo interno, entran en vigor y pasan a formar parte de la legislación interna de cada país. Al ser estos instrumentos internacionales una negociación similar a la contractual, se celebran de acuerdo a lo que la soberanía fiscal y potestad tributaria de cada país establezca, esto con la finalidad de alcanzar los objetivos propuestos por cada Estado, en lo referente a la satisfacción de necesidades y a la prestación de servicios públicos.

De lo dicho, al ser estos instrumentos fuentes del derecho internacional los mismos pasan a crear, modificar o extinguir de ser el caso, el ordenamiento jurídico internacional. Para lo cual, el Tribunal Permanente de Justicia Internacional, indica lo siguiente: “... Las reglas de derecho obligatorias para los Estados, emanan de su voluntad libremente expresada en convenios”.

Según lo mencionado, tanto la soberanía fiscal como la potestad tributaria, son pilares fundamentales al momento de la celebración de Convenios Internacionales. Puesto



que, la soberanía fiscal es aquella que le permite a un Estado desarrollarse y relacionarse con el resto de estados, en el ejercicio de sus derechos y mediante la facultad que le asiste para realizar actos legislativos y judiciales de acuerdo a su poder territorial.

A su vez, la potestad tributaria es aquel poder otorgado por el Estado para establecer tributos y generar medios para gestionar las recaudaciones correspondientes, con el objetivo de proveer de manera inmediata servicios esenciales y generales dentro del territorio, entendiéndose este como una de las manifestaciones más claras de la autoridad del Estado y su poder de coacción.

Cesar Montaña Galarza determina que, para la celebración de Convenios Internacionales los Estados hacen uso de su soberanía fiscal y potestad tributaria, para la consecución de fines comunes y de manera primordial:

Proyectar a la relaciones jurídico – tributarias internacionales los valores y principios que cobija la Constitución nacional, como el de igualdad o el de justicia, así mismo, algunos específicos del derecho tributario que han sido constitucionalizados, entre ellos, los principios constitucionales tributarios de legalidad, reserva de ley, capacidad contributiva, equidad, igualdad, proporcionalidad, generalidad. (Montaña, La obligación de contribuir y los principios de la tributación en las constituciones de los estados miembros de la Comunidad Andina, 2004, pág. 213)

En definitiva, es menester recalcar que cuando los Estados se interrelacionan se pueden generar conflictos y distorsiones dentro de la economía mundial, para lo cual se han creado los Convenios Internacionales, encargados de regular las negociaciones que se produzcan entre países y armonizar las políticas económicas y tributarias dentro del comercio internacional.



CONCLUSIONES

- El Ecuador es un Estado independiente, soberano y tiene la facultad de crear e imponer contribuciones de carácter pecuniario conforme lo establece la ley. La *Soberanía Fiscal*, ejercida por el país es el medio por el cual este mantiene una relación directa entre los contribuyentes y la administración tributaria; y una relación entre la administración tributaria del Estado con los demás países de los cuales es signatario de Tratados y Convenios Internacionales.
- La Potestad Tributaria es originaria de la soberanía y permite que un Estado disponga obligaciones tributarias para la consecución de fines orientados al bienestar general de la comunidad, al desarrollo social, económico, tecnológico e incluso político.
- El Estado en el ejercicio de su Soberanía Fiscal y Potestad Tributaria, debe garantizar un sistema económico justo, un correcto funcionamiento de servicios públicos, mediante una adecuada distribución de la riqueza para hacer efectivo el goce de los derechos y garantías establecidos en la Constitución.
- Uno de los factores negativos más comunes en el ámbito de las relaciones internacionales, es la existencia de diferentes grados de desarrollo de los países, pues dentro del marco internacional se puede verificar la presencia de Estados exportadores de capital y por lo tanto con un alto grado de industrialización y países en cambio importadores de capital y productores de materias primas.
- La Doble Imposición Internacional, es un fenómeno que se configura cuando existe un conflicto entre Estados (titulares de soberanía fiscal), puede ser total o parcial, es decir que puede afectar íntegramente al hecho generador o únicamente a una parte.



- La Armonización Tributaria, por su parte se da para que exista un libre desplazamiento del capital, productos, mercadería y trabajo dentro de la comunidad internacional, mediante procesos de integración eficaces que tengan como finalidad la generalización de impuestos y la igualación de estructuras tributarias, a fin de que se supriman los obstáculos a la libre circulación y las distintas distorsiones que se puedan formar en el comercio internacional.
- El Ecuador al formar parte de la Comunidad Andina, ha ratificado ciertos mecanismos de armonización tributaria, en lo referente al Impuesto al Valor Agregado, Impuesto a los Consumos Especiales, Impuesto a la Renta y eliminación de aranceles para la conformación de la zona de libre comercio, en concordancia a lo que establece la Constitución de la República. Además busca establecer estrategias para la generación de riqueza y por lo tanto para solventar el gasto público.
- El Tratado Comercial Multipartes, celebrado entre Ecuador y la Unión Europea, tiene como finalidad un acceso mejorado al mercado en lo referente a exportaciones e importaciones. Generando un entorno firme e íntegro, para la negociación de comerciantes e inversionistas ecuatorianos y europeos. Con este acuerdo se fortalecerá la producción ecuatoriana, se incentivará el comercio, se generará empleo y por lo tanto existirá un efecto positivo para los ingresos de la población.



BIBLIOGRAFÍA

Acuerdo Comercial Multipartes. (2012). Bruselas.

Acuerdo de Cartagena. (1969). Cartagena de Indias.

Borja, R. B. (1979). *Derecho constitucional ecuatoriano, Tomo II.* Quito.

Borrás, A. (1974). *La doble imposición: problemas jurídico-internacionales.* Madrid.

Bujanda, F. S. (1962). *Haciendo y Derecho.* Madrid.

Bulhler, O. (1968). *Principios de derecho internacional tributario.* Madrid.

Código Tributario. (2005). Quito.

Constitución de la República. (1830). Riobamba.

Constitución de la República del Ecuador. (2008). Montecristi.

Decisión 578: Régimen para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal.
(2004). Lima.

Decisión 578: Régimen para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal.
(2004). Lima.

Decisión 599, Armonización de Aspectos Sustanciales y Procedimentales de los Impuestos Tipo Valor Agregado. (2004). Quito.

Decisión 599: Armonización de Aspectos Sustanciales y Procedimentales de los Impuestos Tipo Valor Agregado. (2004). Lima.

Decisión 600, Armonización de los Impuestos tipo Selectivo al Consumo. (2004). Quito.

Ecuador, A. N. (2008). *Constitución de la República del Ecuador.* Montecristi.

Estatuto de la Corte Internacional de Justicia. (1945).



Jaramillo, J. V. (1990). *Derecho internacional tributario*. Quito : Corporación Editora Nacional.

Ley de Régimen Tributario Interno. (2004). Quito.

Montaño, C. (2004). *La obligación de contribuir y los principios de la tributación en las constituciones de los estados miembros de la Comunidad Andina*. Quito.

Montaño, C. (2006). *Manual de derecho tributario internacional*. Quito.

Queralt, J. M. (2001). *La potestad tributaria*.

Rohatgi, R. (2008). *Principios básicos de tributación internacional*. Buenos Aires.

Salgado, J. F. (2002). *La doble tributación internacional y el control tributario: el papel de los convenios internacionales*. Barcelona/Génova.

Teijeiro, G. (2003). *Aplicación de las normas tributarias en el espacio*. Buenos Aires.

Teijeiro, G. O. (2002). *Estudios sobre la aplicación espacial de la ley Tributaria*. Buenos Aires.

Troya, J. V. (1986). *Ambito de la potestad Tributario*. Monterrey.

Trujillo, J. C. (1994). *Teoría del Estado en el Ecuador*. Quito: Corporación Editora Nacional.

Vega, M. P. (2001). *Derecho tributario comunitario. La armonización tributaria en el Sistema Andino de Integración*. Bogotá.

Velasco, M. D. (1998). *Instituciones de derecho internacional público*. Madrid: Tecnos.

Villegas, H. B. (2002). *Curso de finanzas derecho financiero y tribtario*. Buenos Aires.

Villegas, H. B. (2007). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Buenos Aires.